

**Audience publique du 9 mai 2012**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28983 du rôle et déposée le 26 août 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ayant élu domicile au en l'étude de Maître Jean-Pierre Winandy, 18-20, rue Edward Steichen, L-2540 Luxembourg, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 mai 2011 ayant décidé de ne pas statuer ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 janvier 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte du demandeur ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 février 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marie-Aleth Hendessi, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 20 octobre 2010, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2007, ci-après désigné par « le bulletin ».

Par deux courriers séparés datés du 3 novembre 2010, dont la teneur est reprise dans la décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », du 31 mai 2011, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition ... à Madame ..., respectivement à Monsieur....

Par décision datée du 31 mai 2011, n° C 16297 du rôle, le directeur décida qu'il n'y aurait pas lieu de statuer, en se fondant sur les considérations suivantes :

*« Vu la missive introduite le 10 novembre 2010 par le sieur ..., demeurant à ..., ayant élu domicile au Luxembourg, tendant à poser demande aux fins d'obtenir du bureau d'imposition un redressement du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007, émis le 20 octobre 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 107, 238 et 254 alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Vu les §§ 228, 301 et 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO ;*

*Considérant que "s'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert expressis verbis que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, un courrier comportant certains commentaires, qui conteste la position prise par le bureau d'imposition, mais qui ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète concernant les suites à donner audit courrier, par ailleurs adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 380) » ;*

*« Que même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 381)." Tribunal administratif, 22 janvier 2007, n° 21384 du rôle ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le contribuable s'adresse à un fonctionnaire, qui n'est d'ailleurs pas le préposé du bureau d'imposition compétent, pour dire que «Je me réfère à votre Bulletin d'Imposition sur le Revenu de l'année 2007, j'ai constaté que vous n'aviez porté en déduction que le minimum forfaitaire de EUR 540,00 (cinq cent quarante euros) ainsi que des frais de déplacement de EUR 2.940, 00 (deux mille neuf cent quarante euros). Je vous prie par la présente de bien vouloir revoir votre imposition et d'établir une imposition rectificative en conformité avec votre courrier du 13 septembre 2010 - dont copie figure ci-jointe. Vous m'aviez en effet dans ce courrier du 13 septembre 2010, informé de ce que vous alliez procéder à l'imposition de mes revenus en appliquant aux frais d'obtention sollicités une quote-part privée de 20%. Mon mandataire la société ... vous avait dans son courrier du 16 septembre 2010 transmis accord à cette imposition. En date du 7 juillet 2010, mon mandataire la société ... vous avait exposé ma situation personnelle: Je suis salarié depuis de nombreuses années du groupe ..., une banque d'investissement australienne, cotée à la Bourse de Sydney, spécialisée dans le développement et le montage de solutions financières, ainsi que dans la prestation de conseils. La société possède cinq unités d'exploitation - immobilier, infrastructures, contrats de location-exploitation, structuration des financements, et gestion des investissements et des capitaux des entreprises - réparties sur les cinq continents. Alors*

*que je dirigeais la ..., avec siège à Munich, le groupe a décidé de me confier la direction de sa filiale suisse à Zurich. Je me suis donc installé avec ma famille dans le canton de Schwyz en Suisse. Fin 2006, après ce déménagement motivé par des raisons professionnelles, la société ... a décidé de me confier la gérance de sa filiale luxembourgeoise la société .... Il ne m'était pas possible de refuser cette nouvelle mutation, toutefois je n'ai pas voulu imposer à ma famille un nouveau déménagement. Il a donc été décidé avec ma famille que ... resterait notre domicile familial et que j'effectuerai des déplacements entre ce domicile familial et mon lieu de travail situé à Luxembourg. Bien que j'essaie de travailler à partir de mon domicile afin d'éviter certains déplacements, mes frais de voyages, et de représentation encourus à des strictes fins professionnelles sont importants mais uniquement justifiés par cette situation particulière. Je vous prie de bien vouloir revoir votre imposition et établir une imposition rectificative en conformité avec votre courrier du 13 septembre 2010. Je suis à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous prie de croire, Monsieur ( ) en l'expression de mes cordiales salutations.» ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le contribuable a demandé à un fonctionnaire du bureau d'imposition de procéder au redressement de son imposition sur l'impôt sur le revenu de l'année en question pour prendre en compte certains redressements ; que si le requérant se réfère à un courrier lui adressé en date du 13 septembre 2010, néanmoins il omet de mentionner la correspondance du 15 septembre 2010 lui communiquant les dérogations que le bureau d'imposition entend entreprendre concernant l'imposition sur le revenu de l'année 2007 ;*

*Considérant qu'il résulte clairement de la teneur de la lettre précitée, que celle-ci ne constituait pas une réclamation au sens du § 228 AO, mais une demande en redressement du bulletin, prévu au § 94 AO ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit qu'il n'y a pas lieu de statuer. (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 août 2011, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 31 mai 2011.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose être salarié d'un groupe ..., une banque d'investissement australienne. Il précise avoir dirigé la filiale allemande dudit groupe à Munich, pour ensuite reprendre la direction de la filiale suisse à Zürich. Il se serait alors installé avec l'ensemble de sa famille dans le canton de Schwyz. En 2006, il se serait vu confier la gestion de la filiale luxembourgeoise du groupe, mission qu'il aurait exécutée tout

en gardant son domicile familial en Suisse. Ce serait suite à cette mutation qu'il aurait effectué des déplacements entre son domicile familial et le lieu de son travail situé au Luxembourg.

Il précise que le 13 septembre 2010, le bureau d'imposition l'aurait informé qu'une quote-part privée de 20% serait retranchée des frais d'obtention déclarés comme épargne-ménage et que par courrier du 16 septembre 2010, il aurait accepté cette proposition d'imposition.

Il précise encore que par un nouveau courrier du 15 septembre 2010, le bureau d'imposition aurait accordé seulement le minimum forfaitaire de 540 euros pour les frais d'obtention et le montant forfaitaire de 2970 euros pour les frais de déplacement et que le bulletin d'imposition litigieux visant l'année 2007 aurait été émis sur base du redressement effectué dans le second courrier du bureau d'imposition.

En droit, le demandeur fait valoir que contrairement à ce qui a été retenu par le directeur, ses courriers du 3 novembre 2010 par lesquels il s'est adressé au préposé du bureau d'imposition et au fonctionnaire en charge de son dossier fiscal, seraient à considérer comme correspondant à une réclamation au sens du paragraphe 228 AO. Il soutient en substance que les contestations invoqués dans ces courriers tendraient à remettre en cause l'ensemble des dépenses déductibles relatives aux frais d'obtention et aux déplacements professionnels et non pas seulement un point précis de l'imposition. Aussi, l'application du paragraphe 94 AO, qui ne viserait d'ailleurs que le redressement de simples erreurs matérielles, serait exclu en cas de désaccord entre le bureau d'imposition et le contribuable, tel que cela serait le cas en l'espèce.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

En l'espèce, les parties sont en désaccord sur la qualification à donner aux prédicts courriers des 3 novembre 2010. En effet, la partie étatique estime que ces courriers seraient à considérer comme comportant une simple demande d'imposition rectificative au sens du paragraphe 94 AO, au motif que la demande ne tendrait pas à solliciter un réexamen de l'imposition dans son intégralité, mais porterait sur un point litigieux et précis, à savoir le redressement de l'imposition du demandeur pour prendre en compte un courrier du bureau d'imposition du 13 septembre 2010 dans lequel ledit bureau avait fait part d'un retranchement d'une quote-part privée de 20% comme épargne-ménage des frais déclarés comme frais d'obtention, tandis que le demandeur soutient que ces courriers s'analyseraient comme étant une réclamation.

Il convient dès lors d'examiner si, en l'espèce, le demandeur a eu l'intention d'adresser au bureau d'imposition une réclamation par laquelle il sollicitait un réexamen de son imposition pour l'année fiscale 2007 ou une demande de redressement du bulletin, telle que finalement retenue par le directeur.

Aux termes du paragraphe 94 AO, ayant trait aux demandes de redressement, « (1) *Les bulletins d'impôt [...] ainsi que les décisions administratives à caractère individuel [...] ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux [...]* ».

Ledit paragraphe crée donc la possibilité pour l'administration fiscale de modifier des bulletins d'impôt sous la double condition du consentement exprès du contribuable et de la non expiration des délais du recours contentieux.

Le paragraphe 249 AO, ayant trait à la forme des réclamations prévues par le paragraphe 228 AO, dispose dans ses deux premiers alinéas :

« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ».

S'il est vrai que cette disposition légale réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'elle requiert *expressis verbis* que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

Même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO, pouvant même entraîner une modification *in pejus* de l'imposition opérée. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes.

Il convient encore de relever que si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, il commande néanmoins une interprétation large de la notion de « *réclamation* », sans toutefois, comme l'entend le demandeur, qu'il instaure une présomption en faveur d'une qualification de réclamation. Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration (cf. trib. adm. 16 mars 2011, n° 27226 du rôle, disponible sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)).

Tel que cela se dégage des documents parlementaires à la base de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif cités par les parties à l'instance (doc. parl. n° 3940, amendements apportés par la commission suite à l'avis complémentaire du Conseil d'Etat, commentaire des articles, page 9), la distinction entre une demande en redressement sur le fondement du paragraphe 94 AO et une réclamation au sens du paragraphe 228 AO réside dans l'objectif poursuivi, en ce que la demande en redressement tend à redresser un point ponctuel et précis de l'imposition, tandis que la réclamation tend à remettre en cause l'imposition dans son ensemble. Dans ce contexte, il convient encore de préciser que contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, le paragraphe 94 AO n'est pas limité au redressement d'erreurs purement matérielles.

En l'espèce, le demandeur s'est adressé en date du 3 novembre 2010 au bureau d'imposition par rapport au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en demandant à celui-ci « *d'établir une imposition rectificative* » en conformité avec un courrier dudit bureau d'imposition du 13 septembre 2010 concernant la déductibilité des frais d'obtention déclarés. Afin d'apprécier l'intention du demandeur, il convient de placer ses courriers du 3 novembre 2010 dans le contexte de l'échange de correspondance antérieur avec l'administration. En effet, par courrier du 13 septembre 2010, le bureau d'imposition a informé le demandeur de ce qu'il allait déduire des frais d'obtention déclarés une quote-part privée de 20% comme épargne-ménage, position à laquelle le demandeur a marqué son accord par courrier de sa fiduciaire du 16 septembre 2010. En revanche, par courrier du 15 septembre 2010, le bureau d'imposition a informé le demandeur de ce que seulement un minimum forfaitaire serait accordé à titre de frais d'obtention, respectivement de frais de déplacement. C'est en conformité avec ce deuxième courrier du bureau d'imposition que l'imposition a finalement été faite.

Au regard des termes employés dans les lettres du 3 novembre 2010 adressées au préposé du bureau d'imposition et au fonctionnaire en charge du traitement du dossier fiscal du demandeur et devant le contexte de l'échange des courriers précités, le tribunal est amené à retenir que l'intention du demandeur n'était pas celle de contester son imposition dans sa globalité, mais était celle de demander au bureau d'imposition de rectifier le bulletin de l'année 2007 en ce sens qu'il serait fait application de la proposition d'imposition faite par courrier du bureau d'imposition du 13 septembre 2010 en ce qui concerne le quantum des frais d'obtention à déduire, courrier auquel le demandeur insiste avoir donné son accord par lettre du 16 septembre 2010. L'objet des courriers du 3 novembre 2010 était dès lors de rappeler au bureau d'imposition l'accord que le demandeur estime avoir trouvé avec le bureau d'imposition sur un point précis de son imposition, à savoir la hauteur de la quote-part privée à prendre en compte par rapport aux frais d'obtention qu'il a déclarés, et de demander au bureau de rectifier l'imposition en fonction.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les courriers litigieux du 3 novembre 2010 ne sont pas à qualifier de réclamation au sens du paragraphe 228 AO, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a dit qu'il n'y a pas lieu de statuer dans la mesure où il n'était pas saisi d'une réclamation.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter comme non fondé, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les moyens présentés par ailleurs par les parties quant au bien-fondé de l'application par le bureau d'imposition d'un minimum forfaitaire à titre de frais d'obtention et de frais de déplacement.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 mai 2012 par le vice-président, en présence du greffier  
Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 09.05.2012

Le Greffier du Tribunal administratif